

XLIX Legislatura

**DEPARTAMENTO
PROCESADORA DE DOCUMENTOS**

Nº 1580 de 2023

Carpeta Nº 3569 de 2023 Comisión de Hacienda

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Regulación

Versión taquigráfica de la reunión realizada
el día 18 de octubre de 2023

(Sin corregir)

Presiden: Señores Representantes Gustavo Olmos, Presidente y Gonzalo Mujica, Vicepresidente.

Miembros: Señores Representantes Gonzalo Civila López, Bettiana Díaz Rey, Joanna Fort, Álvaro Lima, Iván Posada Pagliotti, Conrado Rodríguez, Sebastián Valdomir y Álvaro Viviano.

Invitados: Doctor Leonardo Costa.

Por el Banco Central del Uruguay: economista Diego Labat, Presidente; economista Washington Ribeiro, Vicepresidente; doctor Daniel Artecona, Gerente de Asesoría Jurídica; contadora Cristina Rivero, Intendenta de Supervisión, y contadora Patricia Tudisco, Intendenta de Regulación Financiera.

Por la Asociación de Funcionarios de Impositiva: señores Aidemar González, Leticia Garderes, Isabel Garcimartín, Pablo Silva, Diego Rodríguez, Adriana Duarte, y doctor Juan Williman.

Prosecretaria: Señora Patricia Fabra.

═══════II═══════

SEÑOR PRESIDENTE (Gustavo Olmos).- Habiendo número, está abierta la reunión.

(Es la hora 10 y 13)

——Damos la bienvenida al doctor Leonardo Costa y le agradecemos su presencia.

Esta Comisión tiene a estudio el proyecto de ley relativo a "Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias" y nos interesa escuchar su opinión como experto.

SEÑOR COSTA (Leonardo).- Muchas gracias por la invitación, especialmente al diputado Valdomir, quien me consultó por este tema.

En primer lugar, cuando salió este proyecto, lo vimos como algo muy positivo. A quienes nos dedicamos al tema tributario el tema de los derechos de los contribuyentes es algo que nos desvela, especialmente porque si bien hay un viejo principio, que es la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria, muchas veces, por razones bien de información o bien de poderes que tanto el artículo 68 como el artículo 70 del Código Tributario les han acordado a las administraciones tributarias que aplican el Código, para decirlo en términos más amplios, esa relación se ve desbalanceada.

Me parece que hay algunos aspectos que vale la pena destacar. Leí todas las declaraciones de todas las personas que concurrieron a esta Comisión. No voy a reiterar conceptos porque creo que no aporta y, a su vez, porque muchos de ellos los comparto, tanto los presentados por el Colegio de Abogados, que me representan enteramente, como los del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, pero mi perspectiva es, desde el plano teórico obviamente, estar de acuerdo con todas esas cosas porque son las que nos enseñó Valdés Costa en la Facultad a todos los que nos dedicamos a esta materia. En lo personal trabajé como consultor del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) en el Modelo de Código Tributario para América Latina, y hay un artículo que fue citado por la doctora Mas sobre los plazos de las inspecciones tributarias en el que tuve el gusto de poder colaborar.

Respecto a este proyecto, reitero, desde el plano teórico, uno puede decir que no le sacaría ni una sola coma ni un solo punto. Desde el plano académico, también podemos ratificar que es un muy buen proyecto, y saludo al diputado: cuando en el estudio lo vimos, lo comentamos; muchas de las cosas que contiene son las que desde el plano práctico muchas veces discutimos con las administraciones tributarias, y muchos de estos casos llegan al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pero en total son muy pocos. Uno de los grandes temas que hay es qué es lo que sopesa la mayor parte de los contribuyentes ante una inspección tributaria. Lo primero es si el monto que se les está reclamando amerita o no toda una discusión que muchas veces lleva muchísimos años; se han acortado los plazos, pero no lleva menos de cuatro o cinco años, y en algunos casos, más. El contribuyente, en esa especie de vía crucis en el que está desde que empieza la inspección hasta que llega al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, muchas veces dice: "No, voy a tratar de solucionar esto". Y esto tiene un doble tema, ese plazo va acompañado de recargos capitalizables y en forma cuatrimestral que muchas veces duplican y hasta triplican la deuda. Entonces, muchas veces el contribuyente se ve en la encrucijada de decir: "¿Litigo o no litigo? ¿Qué chances tengo?".

A continuación, voy a enumerar algunos de los temas que me parece que sí son de preocupación. Obviamente, creo que es necesario legislar sobre esto. Esa es la primera premisa que hay. Es necesario que exista una carta de derechos de los contribuyentes. Prácticamente en todos los países que se precian de proteger tanto a la como al

contribuyente existen estas reglas. Nosotros tenemos una regla, que es el Código Tributario, que tiene más de cincuenta o sesenta años. Por tanto, *agiornar* esto parece ser necesario. Muchas de las normas que acá se contienen están en el Decreto Nº 500, pero obviamente es un decreto.

También quiero decir algo, me parece que hay que ser sincero con estas cosas, sobre todo en mi experiencia como litigante contra las administraciones tributarias. Muchas de las cosas que acá se consagran, en los hechos ya existen. Y debo decir que considero colegas a los abogados de la DGI, en la medida en que tenemos muchas veces litigios, pero hay reglas de juego que se respetan. Y desde que la DGI se transformó y se profesionalizó -en la época de Eduardo Zaidensztat; yo empecé prácticamente a trabajar en estos temas a partir de 2006-, nunca tuve la dificultad de que me dijeran que yo como abogado no podía estar presente en una inspección. Nunca conocí un caso en el que dijeran que el contribuyente no tiene derecho a ser asistido. Nunca vi un caso en el que se le planteara o se le cercenara al contribuyente, en el momento de la inspección, derecho alguno.

Digo esto porque parece muy loable del proyecto, por ejemplo, el establecimiento del derecho a ser asistido por un profesional al inicio de la inspección o del proceso inspectivo. La realidad es que muchas veces eso es muy poco probable, y voy a poner un ejemplo. Si yo estoy en un proceso inspectivo aduanero y tengo que estar en frontera para ver si algún individuo trae o no mercadería que pueda estar en contravención con las normas aduaneras, parecería ser poco práctico que el inspector dijera que el contribuyente tiene que ir asistido de un abogado, de un contador o de lo que fuere.

Creo que este proyecto está pensado -y no lo digo como una crítica; conozco a algunas de las personas que colaboraron con el diputado Mujica en estos temas- con una lógica muy DGI y BPS, pero la realidad es que algunas de las normas que están acá, si uno las extrapola a todos los organismos inspectivos, son difíciles de aplicar.

Desde la experiencia que uno tiene como litigante -siempre bromeo con la administración tributaria diciendo que tengo más perdidas que ganadas, y en las clases que doy siempre cuento esas, porque me parece que uno aprende más de las perdidas que de las ganadas, y en la vida creo que eso también es así-, puedo decir que hay muchas de las cosas que están acá que son principios generales, que están bien, pero hay que tener mucho cuidado si se las extrapola a todas las administraciones tributarias.

En ese contexto -fue un poco lo que le comenté al diputado Valdomir-, creo que una lógica de máxima es que esto fuese aprobado tal cual está. Ahí, viendo sobre todo algunas de las observaciones de la administración tributaria e, incluso, del contador Viñales, si yo tuviera que sopesar y con el ánimo contractivo desde el punto de vista teórico y académico, la pregunta que me surge es qué es lo que necesariamente tiene que estar en una carta del contribuyente. Yo aprendí mucho del entonces diputado y senador Atchugarry, que siempre decía que a veces había que sacar algún artículo para proteger lo medular, aun cuando perdiéramos otras cosas que también fueran importantes. ¿Dónde está el hueso de todo esto? Me he tomado el atrevimiento, no con ánimo de modificar nada porque, reitero, si yo fuese legislador, tomaría el proyecto tal como está, pero en la lógica también de proteger a la administración tributaria de su recaudación -no hay que olvidarse que los que acceden a defensas tributarias, muchas veces, son los que pueden pagarlas, y los que pueden pagarlas, a veces, son los grandes contribuyentes, cosa que no está mal, tienen tanto derecho como cualquier otro contribuyente-, pensé en cuáles serían los temas que sí o sí tendrían que estar.

En primer lugar, están los plazos. La administración tiene que tener plazos en el proceso inspectivo, así como después de terminada el acta final de inspección y hasta

tanto se dicte la resolución o el acto de determinación. Muchas veces la inspección no es lo que demora más; suele suceder que tengo el acta final de inspección y hasta que está el acto de determinación a veces pasas dos años, tiempo en el que el expediente está ahí, dando vueltas, pero uno no sabe qué pasa. Tradicionalmente el TCA, en sus anteriores integraciones, decía que había un plazo razonable; lamentablemente, esta integración no es la más garantista para el contribuyente. Uno no se queja, simplemente estoy comentando. Hay sentencias del TCA que han dicho que la administración tributaria tiene que tomarse el plazo por la complejidad, pero muchas veces no existe tal complejidad; lo que existe es, o mucho trabajo en la administración, o poco personal -ni siquiera quiero usar la palabra "desidia"-, simplemente hay veces que se tienen cuatro o cinco expedientes, la pandemia fue algo tremendo para la lógica de apurar ese lapso que hay entre el acta final y el acto de determinación. Ahí sí habría que establecer plazos, no solo para la actuación inspectiva, sino también para la resolución de todo el proceso.

El correlato de esto es que no se puede establecer un plazo de caducidad tampoco, como muy bien dijo el doctor Blanco, a quien cito en los ejemplos que él pone cuando, por ejemplo, tengo que pedir información al exterior o tengo que levantar el secreto bancario. No lo voy a parafrasear porque él lo dijo y me parece que no tiene sentido. Hay veces que realmente no puede ser un plazo de caducidad, tiene que ser un plazo que pueda interrumpirse, y voy a poner un ejemplo. Si yo lo pienso únicamente como plazo de caducidad, un contribuyente, sabiendo justamente que el plazo del tiempo lo puede ayudar, puede empezar a generar demoras presentando escritos, pidiendo cuestiones o pruebas que de pronto no son necesarias. En ese caso, lo que le planteaba especialmente en el artículo 5º es que los plazos son razonables, pero creo que habría que establecer excepciones en cuanto a la interrupción del plazo cuando la administración realmente requiere de prueba necesaria que no está en su poder, sino de terceros. Y también, a fuer de ser sincero, me parece que uno tendría que buscar evitar dilaciones o chicanas, como se dice vulgarmente, de los contribuyentes. En cuanto a esto, mi planteo es que se podrá detener este plazo cuando se produzcan demoras generadas por el propio contribuyente, como ser la no presentación de documentación en tiempo y forma o la presentación de escritos con meros propósitos dilatorios que busquen de alguna manera llegar a ese plazo de caducidad.

Me parece que con eso -lo he discutido este proyecto con algunos colegas de la DGI- uno de los principios fundamentales, que es el plazo, quedaría cerrado, dándole una válvula de escape a la administración tributaria para que, efectivamente, si yo quiero chicanear, pueda decir: "No, señor. No presente cosas permanentemente generando escritos que tengan un propósito dilatorio para ganar el plazo". Por eso me parece que el plazo de caducidad no debiera ser de tal manera.

Después, me parece muy bien que haya dos plazos tanto para la notificación del acta final de inspección como para la notificación del acto de determinación, que son los dos plazos que me preocupan. A mí me preocupa mucho sobre todo el segundo, que es el que a veces uno sufre más.

Me parece que ese es uno de los principios que sí o sí deberían estar.

Lo otro que también me parece que es absolutamente necesario es lo que establece el artículo 7º, el derecho a obtener la devolución de lo pagado en forma indebida. Ya hay sentencias en los tribunales civiles y de apelaciones que dan cuenta de que la Administración tiene que devolver actualizado el dinero, pienso que consagrarlo para todas las administraciones tributarias es necesario. Si yo pagué en forma indebida y pasan cinco años, no me pueden devolver en pesos históricos, porque lo contrario, que es la regla de que si no pagué, me aplican recargos capitalizables, tampoco es razonable.

Creo que hay que ponerles algún límite a los recargos capitalizables como contrapartida de estos plazos. Es decir, si la administración tributaria excediera el plazo que hoy está planteándose por este proyecto de ley, me da la impresión que de alguna manera debiera buscarse un correlato, que es la interrupción de los recargos capitalizables por mora.

(Ocupa la Presidencia el señor representante Gonzalo Mujica)

——Los recargos capitalizables son una sanción aunque tengan parte de indemnizatorio; esa parte está fantástica, ahora, los recargos que cobra la administración tributaria hoy no los cobra ningún banco ni ningún usurero del país. Los recargos son una locura porque tienen un efecto que realmente es sancionatorio.

Por lo tanto, para mí, si tuviera que desgranar este proyecto, esos dos puntos son medulares, no deberían faltar.

En cuanto al artículo 2º, que es donde se generan los derechos en general, voy a leer los que para mí generan esa especie de código de protección al contribuyente, sin cercenar los derechos de la administración tributaria. Todos los que están acá -hay que decirlo- están consagrados en la Constitución, en los artículos 12, 18 y 66, hacen parte del debido proceso. Uno podría decir en un solo artículo que la administración tributaria deberá garantizar el debido proceso en todas sus actuaciones y punto, pero algunas de las normas parecen ser fundamentales, y una de ellas es el derecho a no autoincriminarse. Este derecho, que fue tradicionalmente admitido en el TCA, ha tenido alguna sentencia que ha establecido un cambio de criterio y me parece que es parte de un derecho fundamental.

Yo no tengo por qué decir que soy culpable ni mucho menos; que lo demuestren las administraciones tributarias. Ese principio, dada la oscilación que ha tenido la jurisprudencia, valdría la pena mantener.

Obviamente, como decía al comienzo, hay otros temas que son de principios, pero me parece que nunca fueron cercenados en la práctica. Uno de ellos tiene que ver con los certificados únicos.

Hay una norma que fue votada en el Parlamento que establece que se puede negar la entrega del certificado único cuando hay medidas cautelares

La verdad es que la administración tributaria, en uso del derecho al mantenimiento o a la continuidad de la empresa, generalmente, a pesar del embargo, los otorga por plazos breves; pero los otorga. Eso, obviamente, hace más gravosa la actuación del contribuyente. Creo que hay que diferenciar estos casos en los que se le niega al contribuyente que no ha otorgado garantías la posibilidad de otorgar garantías suficientes. Yo muchas veces lo he planteado, sin éxito, para evitar el embargo de los contribuyentes. Por ejemplo, puede otorgar en garantía un inmueble o un crédito. Muchas veces la administración tributaria lo ha aceptado, con lo cual se evita la negativa de los certificados. Quizás se pueda establecer algún principio para otorgar garantías suficientes y, como última medida, las medidas cautelares. Debo decir que la práctica de la administración tributaria ha sido bastante flexible en eso desde -reitero- la administración Zaindestat hasta la actual, pasando por diversos estilos de gestión en administración tributaria y, naturalmente, también por diferentes partidos.

El literal A), que establece el derecho a ser tratado en todas las actuaciones administrativas con el debido respeto, es un principio; no conozco ningún caso en que esto no se haya cumplido. Por supuesto todos somos humanos y alguno podrá haber faltado el respeto; también es cierto que del otro lado puede pasar, pero no me parecería mal que quede.

Respecto al literal C), que es la consagración después del plazo, me parece exactamente lo mismo.

El literal E) establece el derecho a recibir copia de la solución que ordena la realización de la auditoría. Esta es la famosa acta de inicio en inspección. En este caso, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha dicho que el acta de inicio no es esencial. A mí me parece que el acta de inicio de inspección -sobre todo si voy a poner plazo como plantea el proyecto del diputado Mujica- es fundamental, si no, ¿desde cuándo lo cuento? Por eso lo mantendría como algo esencial.

En cuanto a tener acceso a la oficina de radicación del expediente es un derecho de información que está en todos los casos.

El derecho que se establece en el literal I) me parece fundamental.

El derecho que se establece en el literal K) es bastante polémico. ¿Por qué digo polémico? Porque el principio de certeza jurídica dice que si yo fui inspeccionado no pueden después volver sobre los mismos impuestos. Entonces, si yo quisiera mantener el literal K), con el cual en principio estoy de acuerdo, habría que establecer alguna salvedad. ¿Por qué digo esto? Supongamos que un contribuyente fue inspeccionado por IVA, que se le hizo una determinación tributaria por IVA, que en el mismo periodo trabajó con facturas apócrifas y que a sabiendas de que tiene esta norma dice: "Bueno, ahora, tengo algún recreo en estos dos tiempos". En ese caso se podría hacer la salvedad de que hechos supervivientes o datos supervivientes hagan suponer que en ese período podría haber hechos nuevos que si la administración los hubiera tenido al momento de la inspección lo hubiera determinado. ¿Por qué digo esto? Porque hay un viejo principio en derecho tributario que dice que cuando se hace la inspección no se vuelve sobre lo mismo, pero el principio de legalidad está vigente. Si el contribuyente de alguna manera no actuó de buena fe y con hechos posteriores puede faltar a su conducta tributaria y determinar menos -sea IVA o renta- me parece que la administración tributaria tendría que tener el derecho a decirlo. De lo contrario, este artículo puede dar lugar -y estoy seguro de que no es la intención del proyecto ni del firmante ni de las personas que colaboraron con el diputado Mujica- a una puerta de avivadas. Lamentablemente -yo soy bastante joveciano-, creo que si no se le pone límites especialmente a nuestra profesión a veces uno puede utilizar estas puertas.

El literal L), que está consagrado posteriormente, me parece fundamental.

El literal N), que trata de la devolución de los pagos en forma indebida, también me parece fundamental.

Lo mismo el literal O), que refiere al derecho a los certificados a estar al día.

El literal R), que hoy está consagrado en el Decreto N.° 500, me parece que también debería estar.

Por qué no nombré a otros? Porque mi lógica -no técnica, porque si fuera puramente técnica y académica no borraría ninguno de los literales-, me indica que debería ser algo plausible, que pueda salir. Yo he hablado con algunos colegas de la administración tributaria y todos reconocen la necesidad de que esto se consagre.

El entonces diputado o senador Amorín había presentado una carta del contribuyente muy escueta, pero que por lo menos consagraba una necesidad. Yo creo que hoy nadie puede negar la necesidad de igualar la relación jurídica- tributaria. Con el mismo ánimo, tampoco se puede caer en la candidez de que todos los contribuyentes y los colegas abogados y contadores pueden actuar de buena fe o pueden de alguna manera utilizar estas herramientas violentando el propio espíritu que tiene el proyecto.

Por tanto, reitero: creo que hay artículos que son esenciales y que tienen que estar. Por ejemplo, el de los plazos; el de la devolución de los impuestos pagados en forma indebida con actualización monetaria, intereses; la necesidad de establecer que esos plazos pueden detenerse en determinadas condiciones, y la necesidad también de regular los recargos cuando la administración tributaria dilata en forma injustificada los procesos. Reitero: después de 7 años si perdí en el TCA tengo que pagar una cifra que jamás la voy a tener porque se multiplica por dos o por tres.

Hay un elemento aportado por el Colegio de Abogados que me parece muy saludable. Está claro que si estas normas se aprobaran tal cual serían de aplicación inmediata porque, en algunos casos, son de derecho procesal y, en otros, de derecho formal.

Por tanto, la salvedad que estableció el Colegio de Abogados -y creo que también la administración tributaria- de que esto aplique para el futuro y no para inspecciones en trámite, me parece que es necesario para asegurar certeza jurídica y para que no sea un cambio de regla de juego, especialmente por el tema de los plazos. Obviamente, si se lo va a extender a todas las administraciones tributarias hay que tener mucho cuidado.

Yo mencioné a la aduana -quizás con cierta picardía-, porque podría darse que en un proceso inspectivo -que a su vez puede ser un proceso inspectivo por droga- se le diga: " No señor, que venga su abogado si no, no le abro el auto". Creo en el espíritu de que se consagre como una necesidad que las administraciones tributarias respeten el debido proceso; no es necesario de pronto ir con todo lo literales.

Para terminar, si estuviera dando una clase en facultad, no le sacaría ningún literal, pero me parece que hay que tratar de que se apruebe algo y que esta Comisión pueda elevar al pleno un proyecto que en esta legislatura mejore la relación de los contribuyentes frente a la administración tributaria.

Muchas gracias.

SEÑOR REPRESENTANTE VALDOMIR (Sebastián).- Quiero agradecer al doctor Costa por tomarse la molestia de venir a la Comisión de Hacienda, haber estudiado el proyecto y por la atención que desde el principio nos brindó para sacarnos algunas dudas puntuales.

Nosotros estamos trabajando en este proyecto desde hace algunas semanas. Ya hemos recibido a un conjunto importante de delegaciones. Hoy tenemos a dos más.

No voy a hablar a nombre del Frente Amplio, pero sí quiero decir que de manera informal estamos estudiando el proyecto. Entendemos que aquello que se presenta como un proyecto para tratar de hacer exigibles y más directamente empleables -no solo en la doctrina, sino en la práctica tributaria- algo que consagra derechos y garantías a los contribuyentes nos parece que es de recibo estudiarlo. En ese sentido lo estamos analizando en la bancada del Frente Amplio.

La duda que tenemos es general, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas características; no todos los contribuyentes van a ser uso de estos derechos que nosotros consagraríamos en caso de aprobar el proyecto de manera equitativa. Nuestra preocupación, en función de algunos testimonios que hemos recibido en la Comisión, es que por querer hacer un bien y consagrar derechos -sobre todo para los contribuyentes y para los marcos de certeza y de actuación de las diferentes administraciones tributarias- terminemos, como usted bien decía en una parte de su intervención, abriendo puertas para que algunos saquen ventaja cuando otros realmente no lo van a poder hacer.

Son dos las preguntas que quiero hacer. La primera es si a su modo de ver habría manera de discriminar, dentro del derecho tributario, mecanismos para proteger -sobre todo a los pequeños contribuyentes que puedan verse en situación de mora, infracción o irregularidad por alguna cuestión puntual de su actividad económica o, incluso, por desconocimiento-, de forma tal de consagrar derechos que por ley son de carácter general, pero que también vean la especificidad y la particularidad de aquellos pequeños contribuyentes que pueden llegar a tener algún tipo de problemas para entender este tipo de cosas.

La segunda pregunta es qué opina usted sobre el tema de una defensoría de los contribuyentes. El proyecto no lo plantea, pero nosotros hemos estado conversando informalmente con el presidente para tratar de incluirlo en alguna formulación aditiva o posterior. ¿Qué opina usted con respecto a la posibilidad de instalar eso? Lo pregunto porque, de alguna manera, quienes harían usufructo de esa salvaguarda serían aquellos contribuyentes de porte menor o pequeño que no tienen acceso a un bufete de abogados o a un experto para tratar de resolverles el problema en el cual se metieron.

La última pregunta se relaciona con el siguiente tema. Cuando vino, la DGI fue muy enfática en decir que prefería dejar todo como estaba. Nosotros entendemos que algo que consagra derechos -como se plantea en este proyecto- no debería ser descartado sin más con esa formulación. ¿Usted analiza algún riesgo puntual en caso de que se apruebe el proyecto?

SEÑOR REPRESENTANTE RODRÍGUEZ (Conrado).- Como siempre, es un placer escuchar al doctor Costa. Tiene mucho conocimiento y siempre está bien dispuesto a asesorar a las diferentes comisiones que integran el Parlamento Nacional.

Tengo preguntas muy breves. Recién, el señor diputado Valdomir dijo algo que me parece interesante. En lo personal, siempre he pensado en la posibilidad de la creación de algún tipo de figura como la del *ombudsman* de los contribuyentes. Quiero tener algún pensamiento por parte del doctor Costa sobre este tema y si eventualmente puede ser una figura a incorporar en este proyecto de ley.

En particular, una delegación dijo que este proyecto de ley no solo se tendría que basar en derechos y en garantías para el contribuyente, sino también en obligaciones. Le pregunto esto porque alguna delegación lo ha dicho en esta Comisión, pero también sabemos que las obligaciones están consagradas en la ley y en el Código Tributario. Deseo conocer si a su juicio sería conveniente agregar en este proyecto un cuerpo normativo armonizado entre derechos y garantías y obligaciones para el contribuyente.

La tercera pregunta tiene que ver con las normas de índole penal o principio del Derecho Penal que se agrega en el proyecto. Sé que algo ha dicho sobre el principio de no incriminarse, por ejemplo. Hay otras normas, pero quiero saber si a su juicio está bien que estén en el proyecto de ley o si no deberían ser incorporadas.

(Ocupa la Presidencia el señor representante Gustavo Olmos)

——Hace unas semanas, el doctor Ferrari habló sobre las medidas cautelares y comentó la situación que viven muchas empresas que durante bastante tiempo tienen determinadas inhibiciones o ciertos embargos y que luego, cuando terminan probando que esas medidas cautelares fueron mal tomadas o no debían el tributo correspondiente, sufren un enorme daño. Sobre las medidas cautelares específicamente no sé si recoge el mismo concepto del doctor Ferrari. Se lo pregunto porque sabemos que estuvo leyendo las versiones taquigráficas.

SEÑOR COSTA (Leonardo).- En cuanto a la pregunta del señor diputado Valdomir, si se aprueba este proyecto con las modificaciones que se entiendan, por un lado, va a requerir una reeducación de los inspectores de las administraciones tributarias y, por el otro, mucha información para los pequeños contribuyentes. De alguna manera, creo que las administraciones tributarias van a tener que entregar información a los contribuyentes para que puedan saber de qué tratan estas normas. De la mano de eso, estoy a favor de que exista una especie de defensoría o un *ombudsman* tributario especialmente para esos contribuyentes que no están en condiciones de acceder a ningún asesoramiento y que muchas veces, el monto de que se trata, realmente es menor del que le pueden pagar a un colega. La materia tributaria es muy especial y requiere mucha formación. ¡No pululan los abogados tributaristas en el país!

Entonces, dotar a los contribuyentes de esas herramientas debería ser un elemento adicional en el proyecto. Obviamente, aquí hay temas presupuestales que desconozco, pero por lo menos me parece que en algún momento el Uruguay va a tener que ir hacia la creación de esa defensoría del contribuyente u *ombudsman* tributario. ¡Sí tiene que existir!

El señor diputado me preguntó sobre los riesgos. Si uno deja el artículo de los plazos tal cual está, hay un riesgo. Por eso yo creo -también lo piensa el doctor Blanco y algunos otros colegas- que se puede establecer que por resolución fundada -pero en serio- la administración tributaria pueda determinar que requiere plazos razonables para fijar ese tipo de prórrogas con un plazo máximo, etcétera. Se podría buscar morigerar algún tema para la consagración de un derecho al respecto. La caducidad, como principio, es complicada porque si pasan doce meses la administración tributaria pierde la posibilidad de cobrar su crédito tributario o de liquidarlo correctamente.

Me parece que con las observaciones que planteó el doctor Blanco en la Comisión más estas que yo intenté formular -no tengo problema en redactarlas y hacerlas llegar a la Comisión en forma clara- se podría evitar el riesgo de la utilización de este mecanismo en forma dolosa o, de alguna manera, en perjuicio del crédito tributario.

Un tema interesante refiere al derecho de los contribuyentes. El doctor Blanco habló sobre la necesidad de recurrir a terceros y, en función del artículo 102 del Código Tributario, también se podría aplicar. Me refiero a terceros que podrían ser llamados a corresponsabilidad tributaria. Me parece que muchas veces esos terceros son los que tienen menos noción de lo que está pasando. De pronto, son llamados a responsabilidad tributaria, pero muchas veces son los que tienen menos información en el proceso inspectivo.

Podemos pensar esto con cabeza de política pública, aunque la política pública no es la academia, sino también la práctica. Yo dije al señor diputado Valdomir que en este proyecto había cosas que sí o sí tenían que estar. Obviamente, si yo fuera la administración tributaria y tuviese que administrar los tributos, preferiría que no se me cambiara nada porque ya estaría acostumbrada a funcionar así. ¡Prefiero que no se me cambie nada! Eso sucede en todas las actividades de la vida. "Si estoy bien, ¡no me vengan a complicar la vida!".

Creo que hay que articular ciertos cambios que, en principio, van en la línea de igualar en parte la administración tributaria. La reforma de la DGI fue una de las grandes reformas públicas que se hicieron en este país. Empezó en 2003 y se consagró posteriormente en el primer gobierno del Frente Amplio. Creo que fue una gran reforma porque profesionalizó a los cuerpos técnicos, evitó que la gente pudiera trabajar de los dos lados del mostrador, educó y mejoró la recaudación tributaria. Creo que hoy nadie se

imagina modificar la administración tributaria -me refiero especialmente a la DGI- perdiendo la valía que tuvo esa reforma.

Ahora bien, después de casi veinte años del inicio de esa reforma tributaria, la práctica ha dicho que hay cosas que realmente hay que mejorar: los plazos, la devolución de los dineros con intereses, la detención de los recargos. Fíjense una cosa: este Parlamento aprobó en plena pandemia la posibilidad de que los contribuyentes se acogieran a un régimen de facilidades que en vez de ir por recargos fuera por UI. Gracias a ese proyecto -lamentablemente, terminó el período ventana-, muchos contribuyentes pudieron regularizar su situación. Tengan en cuenta que deudas que se pasaban a UI tenían una actualización, pero no tenían el efecto sanción

El tema de los recargos hay que repensarlo por lo menos en estos casos. La administración tributaria tiene que saber que la demora le puede costar.

En materia de obligaciones -con esto voy a contestar una de las preguntas del señor diputado Conrado Rodríguez-, me parece que el Código Tributario ha dado muchas herramientas y que las leyes posteriores han dado muchísimas herramientas a las administraciones tributarias. Además, si uno agrega la posibilidad de la intervención de la justicia penal -tanto en casos de defraudación tributaria como eventualmente en los casos de lavado de activos-, la posibilidad que hoy tiene el Estado de obtener información y de acceder a determinadas medidas probatorias es prácticamente inconmensurable.

Por ejemplo, en Uruguay existe una medida que se llama la "contravención agravada", que puede castigar hasta un monto bastante elevado -no recuerdo el monto total- a aquellos contribuyentes que no colaboran con una inspección. Por suerte, la administración tributaria nunca la ha aplicado. Imaginen que diga: "Yo no colaboro. Probá tú que yo estoy debiendo". Si me aplican ese artículo pierdo todas las posibilidades. Por suerte, en quince años -desde 2006 a la fecha, momento en que la administración tributaria empezó a litigar en serio- nunca vi que la administración tributaria lo aplicara. La norma existe.

En cuanto a las medidas cautelares -como preguntaba el señor diputado Conrado Rodríguez-, suscribo todo lo que dice el doctor Ferrari de quien, además de ser amigo, le tengo una gran estima personal e intelectual. ¿Se podría establecer alguna salvaguarda? Sí, por ejemplo, que la última ratio fuera la medida cautelar sobre las cuentas bancarias. En los últimos tiempos, la administración tributaria no está ejerciendo tanto ese derecho. Claramente, hay una sentencia famosa que no otorgó el embargo de cuentas bancarias aduciendo que era necesario mantener el principio de continuidad de la empresa. Si a mí me declaraban el congelamiento de la cuenta bancaria, prácticamente me decretaban la muerte civil. Creo que se podría establecer que las últimas posibilidades fueran los embargos específicos que pudieran afectar realmente la continuidad de una empresa.

Si la administración tributaria quiere cobrar -en esto creo que la administración tributaria es muy buena- sabe que no puede asfixiar. Ahora, ¿cuándo utiliza el mecanismo de asfixiar? Esta es una percepción porque no tengo pruebas de que realmente sea así. Lo hace cuando realmente ve que no hay ninguna alternativa de cobro. Al final del día, creo que cualquier administración tributaria requiere que un contribuyente esté trabajando para que le pague.

Un tema que no es menor y que ha tenido un impacto positivo en cuanto al crédito tributario que no se ha ejercido en forma debida es una aprobación que tiene la Ley de Urgente Consideración sobre la modificación de la prescripción en términos tributarios a diez años, que también aplica para los créditos que mantiene la administración tributaria.

Creo que eso también ha ayudado a que se pudiera mejorar la relación jurídica tributaria en plano de igualdad.

¿Hay mucho para hacer? ¡Muchísimo! En esto soy muy práctico. Creo que hay que ganar la batalla de a poco -esto se lo dije al señor diputado Valdomir cuando me llamó- ya que no podemos ir de un lado a otro sin medir los riesgos. Por ello, reitero -y en un ánimo absolutamente atrevido de mi parte-: si yo tuviera que decidir, hay cosas que no sacaría de este proyecto y otras que se podrían mejorar. Algunas cosas ni las tocaría y capaz que otras las dejaría para una posterior discusión. Sin embargo, con cualquier cosa que se apruebe de este proyecto -aunque sea un solo artículo- vamos a estar mejor como sociedad y los contribuyentes seguramente van a estar más protegidos.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Solo quiero agradecer al doctor Costa por los aportes realizados.

Sin duda, los vamos tener en cuenta, ya que estamos trabajando sobre todos los aportes que han ido haciendo las distintas delegaciones que han concurrido a la Comisión.

Por otra parte, quiero agregar que en lugar de hablar del defensor del contribuyente, hablaría de una defensoría del contribuyente, ya que, seguramente, no será unipersonal; estamos trabajando en la incorporación del instituto.

De todos modos, la creación de la figura no se va a implementar inmediatamente, ya que para ello se requiere una instancia presupuestal, y en este período parlamentario no habrá otra instancia de esas características. De todas formas, estamos trabajando en ello, ya que distintas delegaciones han reiterado la necesidad de contar con esta figura.

Inclusive, el diputado Valdomir me ha planteado su preocupación por el tema -por supuesto, es recibo-, por lo que vamos a tratar de incorporarlo.

Por lo tanto, solo me resta agradecerle al doctor Costa por sus aportes, y darle la seguridad de que los vamos a tener en cuenta.

SEÑOR PRESIDENTE.- La Comisión agradece la comparecencia del doctor Leonardo Costa y los aportes realizados.

(Se retira de sala el doctor Leonardo Costa)

(Ingresa a sala una delegación del Banco Central del Uruguay)

——La Comisión da la bienvenida a una delegación del Banco Central del Uruguay, integrada por su presidente, economista Diego Labat; el vicepresidente, economista Washington Ribeiro; el gerente de Asesoría Jurídica, doctor el doctor Daniel Artecona; la intendenta de Supervisión, contadora Cristina Rivero; y la intendenta de Regulación Financiera, contadora Patricia Tudisco.

La Comisión los ha convocado para conocer su opinión con respecto al proyecto de ley sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes Frente a las Administraciones Tributarias, como así también sobre las modificaciones al artículo 15 de la Ley N.º 15322, que le da al Banco Central las mismas potestades que a la Dirección General Impositiva.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que cualquier cambio que hagamos a la normativa puede afectar al Banco Central, nos interesa conocer su opinión.

La idea es escuchar su exposición y luego abrir un espacio de preguntas.

Antes de cederles la palabra queremos solicitarles que al hacer uso de la misma digan su nombre, a efectos de facilitar la toma de la versión taquigráfica.

SEÑOR LABAT (Diego).- Buenos días.

Gracias por la invitación.

De acuerdo a la primera lectura que hicimos del proyecto, entendemos que esta iniciativa no abarcaría al Banco Central, pero en la hipótesis de que sí lo hiciera, entendemos que sería inconveniente asimilarla.

De todos modos, voy a cederle la palabra al doctor Daniel Artecona, el gerente de la Asesoría Jurídica, para que explique nuestra posición.

SEÑOR ARTECONA (Daniel).- Buenos días para todos.

En primer lugar, es correcto que hay una norma legal relativa a las potestades de fiscalización que remite a las potestades que tienen los funcionarios de la Dirección General Impositiva en relación con los actos de fiscalización que realiza el Banco Central. De todos modos, eso no quiere decir -por lo que dice el proyecto- que esta iniciativa nos sea aplicable, ya que el Banco, claramente, no es un ente recaudador, sino un ente regulador

Además, sus actos de fiscalización no tienen, obviamente, el cometido ni la finalidad de determinar tributos o realizar actos de determinación tributaria como los que están previstos en el proyecto de ley. En realidad, lo que pretende cualquier acto de fiscalización del Banco es controlar la regularidad de la actuación del supervisado en relación con el marco legal y regulatorio que lo rige.

En tal sentido, entendemos que -el texto del proyecto nos lleva a concluir eso- las disposiciones que establece esta iniciativa no son aplicable al Banco Central.

En segundo término, es correcto que el proyecto contiene una serie de principios generales de garantía que también serían aplicables, en muchos de los casos, a los procedimientos sancionatorios. Estos principios están direccionados a los actos de determinación tributaria pero, perfectamente -en algunos de los casos- podrían aplicarse a cualquier procedimiento sancionatorio, en cuanto conforman principios generales que regulan la actuación estatal en materia punitiva o sancionatoria.

Por lo tanto, muchas de las disposiciones que están incluidas en el proyecto son aplicadas por el Banco en sus actos de fiscalización y en sus procedimientos sancionatorios.

Sin perjuicio de ello, nos permitimos señalar que es imposible pensar que se proscriba al Banco realizar un acto de fiscalización dentro de determinados plazos en relación con un supervisado cuando ya realizó un acto de fiscalización. Decimos esto porque, claramente, el mundo y la operativa financiera tienen una dinámica que implica que en cualquier momento puede desencadenarse una denuncia o un hecho que comprometa al mercado financiero, lo que habilita, aunque ya se haya realizado una inspección, a realizar otra inmediatamente, o al poco tiempo. Por lo cual, sería inconveniente que se pusiera un límite temporal.

Por otro lado, también tenemos que decir que en nuestra tarea fiscalizadora el principio de colaboración del supervisado es fundamental. Por lo tanto, si bien entendemos que existe el derecho de no autoincriminación, consideramos que en ningún caso ese derecho puede obstaculizar la tarea de fiscalización o no facilitar el acceso a la documentación que es relevante para realizar debidamente la fiscalización. En general, es importante que el supervisor pueda acceder a la información que considera relevante a los efectos de formarse un juicio sobre la regularidad de la gestión de un supervisado.

Creemos que esos dos aspectos tienen su relevancia y queríamos dejarlos puntualizados.

De todos modos, queremos señalar que nosotros entendemos que este proyecto de ley no nos es aplicable directamente, ya que el Banco no es un ente recaudador; su función es otra.

Asimismo, debemos decir -desde el punto de vista del control jurisdiccional- que, de acuerdo a nuestra experiencia en el contencioso, el Banco no ha tenido sentencias anulatorias por razones formales -es decir, por vicios de procedimiento- en relación con actos de fiscalización o sanciones aplicadas a supervisados.

Esos son los aspectos más relevantes que queríamos mencionar.

A continuación, le cedo la palabra a la intendenta de Supervisión, la contadora Cristina Rivero, ya que también tiene elementos para aportar.

SEÑORA RIVERO (Cristina).- Buenos días.

Lo que puedo agregar a lo ya manifestado son algunos ejemplos sobre las dificultades que enfrentaría el Banco para cumplir sus cometidos o funciones primordiales, si bien entendemos que esta iniciativa no es aplicable al Banco Central, por los motivos expuestos por el doctor Artecona.

En ese sentido, voy a referirme al literal G) del artículo 2º, que refiere al Derecho a ser informado sobre los períodos y tributos que serán objeto de la auditoría tributaria, y al artículo 5º, que refiere al Derecho a no ser auditado dos veces por un mismo tributo y período.

Lo que queremos comentar es que cuando nosotros realizamos las actuaciones le informamos a los supervisados cuál será el alcance y los objetivos de la actuación, y en qué período estaremos trabajando. De todos modos, en el devenir de esa actuación pueden surgir elementos, ya sea de la documentación o de los informes que recibimos, que nos lleven a ampliarla, que es algo que debemos hacer no solo por necesidad, sino también por obligación, ya que si no lo hiciéramos estaríamos omisos. Esto es así, por ejemplo, cuando recibimos una denuncia.

En tal sentido, el Banco ha celebrado varios acuerdos de colaboración con distintos organismos del exterior, como el regulador del mercado de valores de Estados Unidos, la SEC, o el Banco Central de la República Argentina. Estos organismos pueden brindarnos ciertos elementos o solicitarnos actuar o recabar información sobre determinados supervisados, y eso, claramente, extiende el período de la actuación y hace que debamos ir más allá de lo que inicialmente se le informó al supervisado.

Por otro lado, el artículo 6º refiere a los Plazos perentorios de las actuaciones administrativas, y nosotros, claramente, siempre estamos preocupados por cumplirlas en el menor tiempo posible.

En ese sentido -creo que algunas delegaciones que comparecieron ante esta Comisión han hecho comentarios al respecto-, hay dos aspectos a tener en cuenta. Uno de ellos es que las actuaciones no son todas iguales; algunas son muy sencillas y rápidas, pero otras son extremadamente complejas, lo que lleva -debido a todos los procedimientos procesales que hay que cumplir para que se den todas esas garantías- a que esos plazos sean muy difíciles de cumplir.

Debemos recordar que el Banco Central es el liquidador en sede administrativa, por ejemplo, de los intermediarios de valores, y ese proceso es muy extenso y complejo.

Por ejemplo, tenemos casos recientes que han sido públicos y sobre los que ustedes se deben haberse enterado a través de la prensa.

En realidad, cuando se dan esos casos primero hay que entender qué sucedió, después hay que determinar responsabilidades y luego redefinir saldos, contactar clientes, y contratar interventores y liquidadores, lo que hace que los plazos sean extensos.

Tampoco sabríamos exactamente cómo traducir lo que está dicho en ese artículo, que está claramente pensado para las actuaciones de la DGI, al campo de actuación del Banco Central, porque refiere a notificación del acta final de inspección o notificación del acto de determinación, que son términos que no manejamos. Creo que ustedes ya han recibido comentarios al respecto, pero queríamos dejar planteado desde nuestro punto de vista y desde nuestro accionar cuáles son los problemas que visualizamos.

No quisiéramos quitarles mucho tiempo porque son cosas que ya han sido comentadas acá por parte de otros comparecientes, pero nos gustaría mencionar algún detalle; por ejemplo, el literal D) del artículo 2º, "Derecho a estar asistido por su asesor o asesores desde el comienzo del procedimiento de una auditoría tributaria". Entendemos que de aplicarse a nosotros es completamente razonable. Así lo hacemos, particularmente, cuando tenemos actuaciones en las que debemos relevar la actividad que realizan algunas organizaciones que, por ejemplo, pudieran estar haciendo intermediación financiera y, por lo tanto, están reguladas como bancos. Siempre y en todo ese tipo de actuaciones es mandatorio -así lo tenemos establecido en nuestros instructivos- advertirle a esas personas que pueden estar acompañados por sus asesores y dejamos constancia en actas. Ese literal no nos genera ningún tipo de inconvenientes.

Nos genera un poco más de dudas el literal M) del artículo 2º, que agrega algunas cosas, pero en el literal D) ya algo estaba dicho. Particularmente, lo que nos cuestionamos -que creo ha sido mencionado por algún compareciente anterior- tiene que ver con los procedimientos de auditoría de que sea objeto el contribuyente o terceros. Nosotros creemos que eso podría vulnerar el secreto de las actuaciones. ¿Cuál es el derecho de un contribuyente, o en el caso del Banco Central, de un supervisado de saber qué está pasando con otro supervisado? Ese es un punto que nos generó algunas dudas.

El literal R) de este artículo va en el mismo sentido, porque también menciona algo de terceros.

También, hay algunos detalles para analizar, pero esto es lo que queremos destacar. Entendemos que esto no abarca el campo de actuación del Banco Central, pero si alguien entendiera que es así, sería bueno excluirlo. A nuestro juicio, hay artículos que podrían ser mejorables.

Para finalizar, quisiera mencionar como responsable delegada de la supervisión del sistema financiero que nosotros en nuestras actuaciones velamos permanentemente por cumplir con el debido proceso. En ese sentido, la asesoría jurídica siempre nos ha estado aportando permanentemente las reglas. Nosotros, junto a la asesoría jurídica, cuidamos en extremo que se cumplan todos esos pasos. Nuestra preocupación es actuar con la mayor imparcialidad ante las distintas situaciones que se nos presentan.

Como decía el doctor Daniel Artecona, si hay alguna prueba de ello es que ninguna de las resoluciones que han ido al Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha sido anulada por fallas en los procesos. Inclusive, no ha objetado la duración y los plazos de los procesos; por el contrario, ha dicho que son adecuados.

Estos son los elementos, desde nuestra perspectiva, más relevantes que entendemos que podemos trasmitirles a ustedes.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- En primer lugar, queremos agradecer su presencia y el asesoramiento brindado.

Podríamos comentar sobre los distintos puntos porque también ha habido intervenciones de otras delegaciones, pero preferimos ir a lo central.

Efectivamente, estamos de acuerdo con el Banco Central en cuanto a que este proyecto de ley no lo abarca; no tiene nada que ver con esa institución. No estamos pensando en que regule el vínculo del Banco Central con sus clientes. Creíamos que el artículo 1º, que habla del alcance, lo dejaba claro; si no es así, lo aclararemos más todavía. Y si es necesario ser más específico, lo haremos.

No estamos pensando en el Banco Central; no es la idea. Simplemente, es una carta de derecho de contribuyente para que -estamos hablando fundamentalmente de DGI, BPS, y podría ser casi exclusivamente si se nos requiriera de algún otro sector de la Administración- quede mejor regulado el vínculo entre esa administración tributaria y los contribuyentes individuales, sean personas físicas o jurídicas. Esa es la idea central.

Reiteramos, no estuvo pensando en ningún momento abarcar a otra parte de la Administración y, menos aún, al Banco Central.

Creemos que con eso queda claro el tema.

SEÑOR PRESIDENTE.- Le damos las gracias a la delegación del Banco Central por el aporte brindado.

Ya los invitaremos por algún otro asunto. Nos mantenemos en contacto.

(Se retira de sala una delegación del Banco Central del Uruguay)

(Ingresa a sala una delegación de la Asociación de Funcionarios de Impositiva)

——La Comisión tiene el agrado de recibir a una delegación de la Asociación de Funcionarios de Impositiva, integrada por las señoras Leticia Garderes, Isabel Garcimartín y Adriana Duarte; y por los señores Aidemar González, Pablo Silva y Diego Rodríguez, a efectos de dar su opinión sobre el proyecto de ley "Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias".

SEÑOR GONZÁLEZ (Aidemar).- En primer lugar, quisiera agradecerles por recibirnos.

Esta es una instancia importante para dar nuestra visión sobre el contenido del proyecto de ley. Me gustaría hacer algunas referencias de varias cuestiones que para nosotros son fundamentales, porque este proyecto de ley, vinculado a derechos y garantías del contribuyente frente a las administraciones tributarias, también hay que mirarlo de manera integral y en cómo puede impactar en función de su redacción final y de su posible instrumentación en lo que es la gestión del organismo y en el efecto que puede tener en la recaudación.

La DGI cumple un rol sustantivo en las definiciones que toma el Parlamento. Los legisladores son los que definen la normativa tributaria, y parte de ella es gestionada por DGI. La tarea principal de la DGI es velar por el cumplimiento de las leyes que ustedes aprueban, vinculadas principalmente a ingresos por tributos; específicamente se le da esa a gestión.

Como ustedes saben, la gestión de los tributos, en especial por parte de quienes están obligados al cumplimiento de ellos, genera -no en la inmensa mayoría- situaciones

en las que no se da el cumplimiento voluntario de las obligaciones, tal cual está previsto en la normativa vigente. Por lo tanto, es tarea de la DGI y de sus funcionarios gestionar con el mayor compromiso, con la mayor dedicación y -como hemos manifestado en muchas instancias- siempre en el marco del buen trato, del respeto a quien es contribuyente, pero con la mirada puesta en el cumplimiento de la normativa legal dispuesta por el Poder Legislativo. ¿Por qué? Porque con los ingresos que recauda DGI se financia la gran mayoría de las políticas públicas, que también el Parlamento define. Por esa razón, esto es tan importante para nosotros.

En 2005 se realizó un proceso de reestructura de DGI, en el que se incorporó la exclusividad. Eso generó un impacto positivo en materia de recaudación, al punto tal que en el último año, especialmente, la DGI tuvo un nivel de recaudación histórico producto de su gestión y, especialmente, de la tarea de los funcionarios. El principal mecanismo de ingreso es el cumplimiento voluntario, pero son necesarias las tareas de fiscalización y de gestión para reforzarlo; y ahí entra lo que se conoce como la percepción de riesgo. Consideramos que para analizar este proyecto de ley se debe tener esa mirada integral, porque hay algunas disposiciones que pueden terminar afectando la gestión en lo que refiere, principalmente, al impacto en la recaudación.

Vamos a hacer un desglose punto por punto del contenido del articulado; pero pedimos que esto se analice con profundidad, con los tiempos adecuados, que no se acelere su instrumentación o la posibilidad de que se aceleren procesos, sin dar una discusión general. Ese es el principal pedido que estamos haciendo, además de otros puntos que van a desarrollar los compañeros.

SEÑORA DUARTE (Adriana).- Gracias por el espacio.

Como gremio de funcionarios queremos compartir con ustedes nuestro punto de vista sobre algunos aspectos del proyecto que nos parecen fundamentales.

Esos aspectos refieren al objetivo del proyecto, a la formas, es decir, a un aspecto de índole formal, a un aspecto financiero y a un tema que no nos parece nada menor: el relacionamiento de los contribuyentes con los funcionarios de las administraciones tributarias. Por último, queremos tocar el tema de disposiciones de índole penal y de derecho disciplinario que aborda el proyecto.

En primer lugar, les decía que queremos abordar el tema del objetivo del proyecto de ley y para eso me van a permitir citar expresamente algunas líneas de la exposición de motivos y que dice que este proyecto está encaminado a: "(...) Fortalecer las garantías de los contribuyentes ante la autoridad impositiva

(...)". A favorecer la equidad, fundamentalmente, a los contribuyentes de escasos recursos que en ciertas circunstancias no tienen posibilidades de financiar un adecuado asesoramiento y que la aprobación de este proyecto impactará positivamente en todos los ciudadanos, pero muy especialmente en aquellos que trabajan por cuenta propia o están al frente de micro y pequeñas empresas.

El primer punto es que creo que todos estamos de acuerdo en que es muy loable la creación de una carta de derechos para los contribuyentes, para todos los contribuyentes, en especial, para los más débiles. Hablo del contribuyente de IRPF, del contribuyente IASS, del contribuyente de IVA mínimo, pequeñas empresas.

Qué bueno sería la creación de un defensor tributario de oficio, de un defensor del contribuyente para lograr más acercamiento por qué no de las administraciones tributarias con el contribuyente. Eso no está en el proyecto, no está para nada.

El proyecto está exclusivamente dirigido a un sector muy pequeño de contribuyentes que son los que están siendo sometidos a una auditoría fiscal, a una inspección inspectiva y que tienen las posibilidades de pagarse un asesoramiento profesional. Para ellos está dirigida esta ley; no tiene intención de universalidad ni mucho menos.

El segundo aspecto que nos parece muy importante son las formas; el aspecto formal de la ley.

Ustedes saben mucho mejor que nosotros que para proteger a un ciudadano la ley tiene que ser clara, inequívoca, no puede haber lugar a varias interpretaciones. Pues bien, este proyecto como está redactado, no sabemos si deliberadamente o no, está lleno de expresiones vagas y ambiguas que no permiten una interpretación clara de la norma. No nos permite interpretar claramente la norma a nosotros que somos profesionales y trabajamos en DGI. Entonces, cómo van a interpretar la norma los contribuyentes más débiles. ¿Qué quiere decir clausurar o caducar un procedimiento administrativo? ¿Anularlo? ¿Archivarlo? ¿Sacar lo que me sirve del procedimiento? ¿Qué quiere decir eso?

Con estas normas aunque no lo dicen, indirectamente, se logra derogar muchos artículos del Código Tributario, por ejemplo, los que establecen potestades para la Administración y obligaciones para el contribuyente. ¿Es esta la discusión que estamos dando ahora? ¿Derogar el Código Tributario? ¿Producir si se me permite, una desarmonización de todo el sistema tributario nacional? Creo que el objetivo es proteger a los más débiles; pero tampoco se ve acá.

Algo que nos alarma profundamente es el aspecto financiero. Si se sanciona la ley tal cual está proyectada, el costo para el Estado va a ser incalculable. ¿Por qué? Porque se habla de la renuncia fiscal; el Estado renuncia a su derecho de cobrar los impuestos con plazos perentorios y con un *non bis in ídem* tributario del que después van a hablar los contribuyentes.

Eso es renuncia del derecho y el deber del Estado en especial, del Poder Ejecutivo de recaudar las rentas para proteger y para satisfacer las necesidades del mismo.

Además, se prevé que los créditos contra el Estado generen intereses. Esos intereses son exorbitantes y ¿saben qué? La ley no dice de dónde va a salir el dinero para pagarlos; no dice la fuente de financiamiento de esos recursos; una caja de Pandora.

Por otra parte, un tema para nosotros muy especialmente importante y sensible es el relacionamiento con el contribuyente. Uno lee el proyecto y parecería que los funcionarios somos personas irrespetuosas que, prácticamente, actuamos al margen de la legalidad, que lo único que queremos es confiscar los bienes de las personas. Pues no; somos trabajadores y contribuyentes que trabajamos con escasos recursos, cada vez menos recursos humanos. Me refiero a escasos recursos en todo sentido y que nos enfrentamos a estos contribuyentes que la ley quiere proteger que están en mejores condiciones que nosotros y tienen muchas más herramientas. Ese es el verdadero desequilibrio.

Finalmente, expresamos que el marcado énfasis penalista y de derecho disciplinario de la ley no tiene nada que ver con proteger a los más débiles y enfrenta al contribuyente con el funcionario que está trabajando en la administración tributaria.

Muchas gracias.

SEÑOR RODRÍGUEZ (Diego).- Primero que nada quiero agradecer a los integrantes de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes por recibirnos y darnos la posibilidad de expresar nuestra opinión sobre el proyecto de ley denominado Derechos y Garantías de los Contribuyentes frente a las Administraciones Tributarias.

Siguiendo con la línea de lo planteado, me gustaría profundizar sobre algunos de los puntos contenidos en el proyecto.

Primero, en él se incluyen derechos ya consagrados en otros órdenes administrativos. Si bien entendemos que el proyecto viene a nuclear a los mismos en un mismo cuerpo normativo, su inclusión no genera nuevos derechos y los funcionarios de la Administración aplican y cumplen estos derechos. Uno de ellos es el derecho incluido en el artículo 2º del literal A) y que es la obligación de los funcionarios al debido respeto a los contribuyentes. Este derecho ya está incluido dentro del Código de Conducta Ética, que es una Resolución de la DGI 1809/2006 y, además, le son aplicables las normas del Decreto 30/003 y las normas de conducta de los funcionarios públicos que reglamentó la Ley N.º 17060, Cristal, así como el Estatuto del Funcionario Público, la Ley N.º 19121.

Por otro lado, está el literal B) del mismo artículo, que es el derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. En realidad, la normativa cita el Pacto de San José de Costa Rica que nuestra normativa ya fue consagrada en la Ley Nº 15737.

En las mismas consideraciones está el literal J) del mismo artículo que habla del derecho a que la información suministrada al Fisco por los sujetos pasivos se mantenga bajo reserva durante todo el procedimiento administrativo y judicial. En realidad, ya se encuentra consagrado en el artículo 47 del Código Tributario uruguayo que habla del secreto profesional.

Sobre el literal I) del mismo artículo y articulo 4º de la normativa proyectada que refiere al derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento administrativo de auditoría, los funcionarios no coaccionan a los contribuyentes para declarar contra sí. Es decir, los contribuyentes tienen todo el derecho de no declarar lo que deseen en acta y la Administración no ha sancionado por contravención los casos en los que el contribuyente no preste declaración.

Leyendo algunas comparecencias de otras personas que han concurrido a la Comisión, algunos han intentado o desean extender este derecho de no declaración a no aportar documentación. Eso está consagrado en el artículo 70 del Código Tributario y es por eso que decimos que, en realidad, si se aprueba el concepto y el espíritu es este, se estarían borrando ciertos artículos del Código Tributario uruguayo.

Respecto al literal C) del artículo 2º contiene una redacción con términos extremadamente ambiguos y vagos. En realidad, en algunos momentos nos preguntamos qué significa menos gravoso y distorsionante de la actividad o del giro habitual del contribuyente, impidiendo la excesividad ¿Quién determina la excesividad? ¿Qué es menos gravoso y menos distorsionante? Vamos a poner un ejemplo sencillo. Los funcionarios de la DGI tienen la capacidad de concurrir a un domicilio fiscal de un contribuyente y realizar un arqueo. Vamos a suponer que ese contribuyente es un restorán. ¿Vamos a concurrir en un horario que no tiene actividad para hacer un arqueo? ¿O vamos a concurrir en un horario pico de actividad y así verificar la correcta o no documentación de las ventas?

Tercero, la normativa proyectada incluye artículos cuya aplicación integral modifica las reglas del procedimiento administrativo actual, el cual hoy es impulsado por la

administración de acuerdo a la impulsión de oficio y pasaría a impulso del contribuyente, quien pasaría a dirigir el mismo.

En realidad, aquí tenemos varios artículos que los voy a nombrar donde, en realidad, quien tomaría la voluntad del funcionamiento del procedimiento administrativo sería el auditado y no el auditor.

El literal D) del artículo 2º refiere al derecho a estar asistido por su asesor o asesores desde el comienzo del procedimiento de una auditoría tributaria. Este derecho siempre es respetado por los funcionarios de DGI, nunca se prohíbe la presencia o la participación de los asesores del contribuyente, tampoco hay antecedente de un sumario administrativo, es decir, la prohibición de la participación de los asesores.

Sin embargo, el literal proyectado limita el efecto sorpresa de la primera visita que se realiza al contribuyente.

Si un equipo inspectivo concurre al domicilio fiscal de un contribuyente y este manifiesta que quiere que estén presente sus asesores, ¿se debe esperar la presencia del mismo? ¿Cuánto tiempo tenemos que esperar al asesor para poder comenzar el acta? En caso de que no pueda concurrir, ¿se tienen que suspender las actividades hasta que alguien pueda comparecer? La normativa no lo expresa y eso nos genera incertidumbre sobre los pasos a seguir.

El literal G) del artículo 2º refiere al derecho a ser informado sobre los períodos y tributos que serán objeto de la auditoria tributaria. Quiero dejar claro que, en realidad, las auditorías tributarias se inician a través de un período de selección que realiza una oficina aparte, los planeamientos operativos de la DGI, y no son los mismos inspectores que inician las auditorías tributarias. Una vez asignada esa auditoría, se realizan controles previos y se presuponen unos períodos de actuación y unos impuestos a reliquidar. Durante la auditoría pueden surgir elementos que conlleven a ampliar tanto los períodos como los tributos. A vía de ejemplo, un contribuyente que realiza una maniobra fraudulenta, si nos limitamos en una primera instancia a un pedido y la maniobra es anterior, ¿por qué no lo podríamos extender?

Al mismo tiempo, si limitamos un alcance a ciertos impuestos, por ejemplo IVA, IRAE e impuestos al patrimonio, si detectamos que el contribuyente tiene adeudos de impuesto a la renta y no residentes o impuesto a la renta a las personas físicas, ¿por qué no se podría alcanzar? En realidad, eso violaría de forma clara los objetivos primordiales de la dirección Fiscalización que es combatir el fraude fiscal.

El literal H) del artículo 2º refiere al derecho a tener acceso en las oficinas de radicación del expediente administrativo y a todos los informes y actuaciones realizados en la auditoría y en el resto del procedimiento administrativo del cual es objeto el contribuyente. En el momento de conferir la vista de las actuaciones al contribuyente y responsables, el expediente administrativo se pone de manifiesto y contiene la totalidad de las actuaciones realizadas. La formalización del expediente se realiza con posterioridad al labrado del acta final y la confección del informe de actuación, por lo que el literal proyectado no establecería nuevos derechos a los ya consagrados

Si el espíritu del literal fuera el acceso a los papeles internos de trabajo previo al acta final de inspección, no se comparte, ya que los mismos se encuentran sujetos a revisión por parte de los supervisores y constituyen papeles preliminares de una eventual liquidación.

El literal M) del artículo 2° expresa: "Derecho a estar presente acompañado de sus asesores en cualquier diligenciamiento de prueba, los que tendrán derecho a efectuar

repreguntas en todos los interrogatorios efectuados en los procedimientos de auditoría de los que sea objeto el contribuyente o terceros y a dejar en el acta las constancias que estime convenientes". Este literal también está desarrollado en el artículo 3° de la normativa proyectada. En realidad, tiene varios puntos. Como ya dijimos, los funcionarios de la DGI no prohíben que los contribuyentes sean asesorados en ningún momento, por lo que en ese sentido estaríamos cumpliendo con el derecho.

Tampoco nos parece correcto que el contribuyente auditado participe de la declaración de terceros, porque estaría violando el artículo 47 del Código Tributario -que estábamos hablando anteriormente-, ya que puede contener información de la que debe guardarse reserva por tratarse de información tributaria de terceros. Supongamos que, por ejemplo, estamos frente a un contribuyente que puede tener una actividad vinculada con otra empresa y nosotros estamos bajo la hipótesis de una unidad económica administrativa o de un conjunto económico. En realidad, si esa información que nos brinda el acta de ese tercero no es concluyente, excluiríamos esa acta y no tendría por qué el contribuyente auditado participar de esa acta. También podríamos suponer que estamos frente a un contribuyente que compró documentación apócrifa para reducir sus impuestos a pagar y si queremos hacer un interrogatorio al vendedor de ese documento, ¿no les parece un poco intimidatorio que esté presente el comprador del documento? Yendo hacia lo absurdo, por ejemplo, si realizamos una auditoría a un contribuyente y del interrogatorio surgen elementos para hacer una auditoría a otro contribuyente y esos elementos están en un acta, al no poder participar ¿esto invalida el traslado de la prueba?

Voy a continuar con el literal R) del artículo 2°, que dice: "Derecho a producir prueba en cualquier momento durante la Auditoría Tributaria y a obtener toda la prueba que se encuentre en poder de aquella, derivada de indagaciones efectuadas por la Administración a terceros o de denuncias de terceros". La Administración posee la postura de la admisibilidad amplia de la prueba solicitada, por lo que se estaría garantizado este derecho en la etapa de vista. El hecho que se produzca prueba en cualquier momento, puede llevar a situaciones en las que se ofrezca prueba parcial y sostenida en el tiempo y no en único momento, por lo cual los plazos se extenderían debido a esa conducta del asesor y/o contribuyente. No se establece ningún plazo perentorio para la solicitud de la prueba por la parte del contribuyente. Este es un punto bastante importante porque podríamos caer en un aporte parcial y limitado en el tiempo por parte del contribuyente que no nos haría cumplir con los plazos que se quiere establecer más adelante.

Además, con respecto a las denuncias no nos parece correcto tener acceso a información, ya que sería otra vez violatorio del artículo 47 del Código Tributario. En este punto queremos resaltar una incoherencia del proyecto porque, por un lado, prevé la participación del contribuyente auditado en los interrogatorios a terceros y luego solicita todas las indagatorias efectuadas por la Administración a terceros de la cual ya fue partícipe. Por lo tanto, hay una incoherencia del proyecto que estamos tratando.

Por último, me gustaría tratar los artículos que consagran la perentoriedad de las actuaciones: el artículo 2° literal L) y el artículo 6° de la norma proyectada. Los plazos que se establecen son doce meses desde el inicio de la auditoría tributaria para la notificación del acta final de inspección y veintidós meses desde el inicio de la auditoría tributaria para la notificación del acto de determinación. Estos plazos se establecieron sin considerar el universo de contribuyentes que tiene la DGI. El universo de contribuyentes va de una persona física, que puede ser contribuyente de IRPF o de IASS, que por el volumen de ingresos va a ser fácil de liquidar hasta una multinacional, que puede participar un grupo económico internacional, el cual requiere por la información que maneja plazos muchos más amplios que una persona física.

Además, el derecho del contribuyente a que no se dilaten las actuaciones por causas imputables a la Administración ha sido recogido por el TCA en reiteradas sentencias que analizan el principio de duración razonable, y en aquellos casos en que se ha comprobado una duración excesiva imputable a la Administración, ha anulado los actos de determinación. La normativa proyectada establece un plazo perentorio, posibilidad ilimitada de producción de prueba por parte del contribuyente auditado y acceso a todos los interrogatorios a terceros que podría llevar a un incumplimiento por acto de los administrados. Lo que queremos decir con esto -como ya lo había dicho- es que si un contribuyente presenta prueba todo el tiempo la DGI va a tener que procesar esa prueba, decir si corresponde o no y eso puede trasladarse ilimitadamente en el tiempo, lo que haría caer por el plazo establecido. Por lo tanto, ¿alcanza el plazo de los doce meses hasta la notificación del acta final de inspección? ¿No sería necesario establecer suspensiones o interrupciones en el cómputo de los plazos mientras se solicita información al contribuyente auditado o a otras oficinas que no dependan de la administración tributaria o a terceros? Cuando hacemos auditorías en la DGI normalmente hacemos solicitudes de información a otras instituciones públicas, por ejemplo, a bancos, a terceros o, en algunos casos, a administraciones tributarias extranjeras. Por lo tanto, esos plazos están por fuera del control de la administración tributaria, es decir, de la Dirección General Impositiva. Por ello, nos parece pertinente que en estos casos, cuando quien tiene la necesidad de presentar la documentación no sea la administración tributaria, se establezca un plazo que interrumpa el plazo que estamos trabajando.

Una vez que se presenta el acta final de inspección si el contribuyente en la vista presenta prueba, ¿no sería conveniente que se reinicien los plazos establecidos? Sin estas salvaguardas creemos que el procedimiento administrativo quedaría a merced de los contribuyentes y sus asesores.

Por último, hemos leído de otras comparecencias que esta normativa se recoge de la normativa española -más precisamente de la ley general tributaria española que la pueden ver en la página web del boletín especial español- y en especial el artículo 150 de dicha ley establece un plazo al fisco para culminar las actuaciones. En ese mismo artículo se establecen una cantidad de salvaguardas que regulan un poco este plazo establecido; sin embargo, en esta normativa no se trae ninguna salvaguarda y para nosotros es muy importante que se incluya

Además, el fisco español -capaz ustedes quieren leer un poco más sobre la normativa española- tiene muchos más poderes que nuestra Administración y estas salvaguardas y estos plazos sirven para limitar su poder.

SEÑOR SILVA (Pablo).- Buenos días.

Es un gusto estar aquí y agradezco a los miembros de la Comisión por recibirnos.

Voy a retomar lo que dijo el compañero Diego en el último punto referido a que el proyecto hace énfasis en los plazos del derecho español.

El tema es el siguiente: nos encontramos frente a un fisco español en el cual la vía de apremio en España -lo que comúnmente se denomina como los embargos y las medidas cautelares- se traban vía administrativa y lo dice expresamente la Ley General Tributaria Española. Por lo tanto, parece razonable establecerle al fisco español un plazo prudente para que cumpla con sus actuaciones. ¿Por qué? Porque nos encontramos frente a un fisco que tiene unas facultades exorbitantes que, obviamente, no tiene el fisco uruguayo ni tampoco la querría tener. En nuestro derecho -por suerte- rige el principio de separación de Poderes y cuando el fisco uruguayo solicita la vía de apremio pasa por el

Poder Judicial que es quien, en definitiva, toma la decisión final de si corresponde o no el embargo o la medida cautelar.

Por lo tanto, capaz que un criterio que se adopta en España hay que mirarlo concomitantemente con el poder que tiene el fisco español que no es el que tiene el fisco uruguayo. O sea que trasladar una solución extranjera, sin más y sin este contexto, llevaría capaz que a un efecto distorsionante en nuestro sistema tributario uruguayo.

Ahora voy a hablar sobre un par de puntos y pretendo no extenderme demasiado. Hay un grupo de normas que consagran principios que son típicamente del derecho penal y que lo aplican al derecho tributario. Más allá de las Advertencias Miranda, nos queremos concentrar, básicamente, en un principio que está innovando en el derecho tributario: el principio de *non bis in idem*. Cabe aclarar que recogiendo normativa extranjera, por ejemplo, el derecho español no lo tiene, sino que el *non bis in idem* rige para las sanciones disciplinarias y tributarias para aquellas en las cuales se sanciona al contribuyente con la defraudación o con la mora, pero no para la liquidación de los tributos. O sea que es un principio típicamente de derecho penal que pasa por arriba o se integra con el derecho tributario. De esa manera, el derecho tributario dejaría un poco de ser una rama del derecho administrativo. Dicha cuestión que ha sido escrita largamente por todos los autores del derecho tributario que han manifestado que el derecho tributario siempre lo han catalogado como un procedimiento administrativo. En realidad, lo es y pasaría con estas aplicaciones, en definitiva, a ser parte de un derecho penal tributario para llamarlo de alguna manera. O sea que habría que recalificar y verlo. Estamos viendo una instancia penal en el sistema tributario cuando el principio es la determinación de los tributos y, eventualmente, la tipificación de alguna infracción, desde el punto de vista tributario, que no conlleva necesariamente a una tipificación penal. Los casos en los cuales se tipifican penalmente infracciones y delitos, desde el punto de vista tributario, son menos comparado con la enorme cantidad de casos en los cuales se determinan tributos.

Además, la redacción consagrada en el artículo 5° nos lleva a otra cuestión. El artículo 5° establece expresamente: "Existiendo determinación tributaria o verificación del término establecido en esta ley para el dictado del acto de determinación sin que haya existido pronunciamiento de la administración, no se podrá iniciar un nuevo procedimiento de auditoría en el que se revise el mismo tributo y período objeto de la auditoría anterior, […]". Cuando se refiere al concepto de auditoría no está definido si la primera auditoría se trata de una auditoría de carácter intensivo; para esto es muy importante que el legislador expresamente lo determine o lo circunscriba. ¿Por qué? Porque lo más común que hace la administración tributaria son gestiones masivas realizadas por la división recaudación que son gestiones, por ejemplo, de débito o crédito. Imagínense que un contribuyente presenta una declaración jurada en la cual declara -el principio en nuestro derecho es la autoliquidación de los contribuyentes de los impuestos y la excepción es la determinación de oficio- que va a pagar un IRAE de $ 100 y paga $ 30. Así se inicia lo que se denomina la gestión más IVA de esa gestión débito o crédito entre lo declarado y lo que le correspondería pagar. Si el contribuyente no lo abona eso culmina -previa vista del contribuyente- con un acto determinación en el cual se le determinan tributos derivados de esa gestión débito o crédito. La pregunta que nosotros nos hacemos es si esa gestión débito o crédito que solamente toma lo declarado versus lo pagado ¿constituye, a los efectos del artículo 5°, la primera auditoría y, por lo tanto, no puede ser objeto de revisión alguna por parte de fiscalización en una auditoría posterior de carácter intensivo o cuando el mismo artículo se refiere a la existencia del acto de determinación hay que entender que no abarca la gestión débito o crédito? Si así fuera y si estuviéramos en la primera posición -en la cual se encontraría vedada la posibilidad de la Administración de revisar

esa declaración a fondo mediante una auditoría de carácter intensivo en una segunda oportunidad, luego de dictado el acto de determinación de la división recaudación por la gestión débito o crédito- nos animamos a mencionar que la resignación fiscal es multimillonaria y existe la posibilidad de que la Administración no los revise. Lo común es que las auditorías intensivas se deriven muchas veces de gestiones débito- crédito, donde se reclaman esos $ 70 que yo ponía de ejemplo y, a su vez, luego se le suman todos los tributos que se determinen de acuerdo a lo que surja de la auditoría intensiva. O sea que es una cuestión a resolver y debemos preguntarnos sobre los términos que se expresan en el artículo 5°.

Luego existe un conjunto de normas que imposibilitan la inhabilitación a contribuyentes que se encuentran totalmente omisos o, inclusive, con facturas apócrifas, y nos referimos al literal O) y al literal Q) del artículo 2° consagrado. El literal O) establece la imposibilidad de suspender el Certificado Único para el contribuyente que se encuentra objeto de la inspección, hasta tanto no haya un acto de determinación tributaria. ¿Qué se dejaría de lado en este literal, según nuestra hipótesis? Por ejemplo, imaginen empresas emisoras de facturas fraudulentas a las que no se les tendría que dar el certificado de estar al día hasta tanto culmine el procedimiento administrativo de determinación tributaria, pues son empresas que emiten facturas fraudulentas; eso no resulta lógico desde ningún punto de vista. Con ese contribuyente, que lo que hace es vender facturas apócrifas, nos encontraríamos vedados y saldría con un certificado de estar al día con el pago de los tributos corrientes. Para los contribuyentes que se encuentran totalmente omisos también habría una modificación en el artículo 80 del Título 1 del Texto Ordenado, que es el que marca el tema o regula el certificado de diligencia anual.

El literal Q) nos habla de la imposibilidad que tiene la administración para tomar medidas administrativas que impliquen al contribuyente la emisión, por ejemplo, de constancias de impresión de documentación, y otra vez volvemos al ejemplo, mientras dura la actuación inspectiva. Lo que hace la administración no es prohibir la emisión de constancia, sino que las otorga con un plazo determinado. O sea, en este caso no vulnera la administración, no deja al contribuyente sin las facturas correspondientes para que ejerza su actividad comercial o industrial. Lo que nos parece importante es señalar que también, dándose esta generalidad, nos podríamos encontrar frente a un contribuyente que sea emisor de facturas apócrifas al que, en definitiva, se le vea vedada la posibilidad de la administración de limitarle las facturas o de suspenderle directamente las facturas al contribuyente, que lo único que está haciendo es vendiendo IVA correspondiente a una factura por un servicio inexistente

Creemos que ese no es el espíritu de la norma; por lo tanto, habría que revisar su redacción.

Para ir culminando, encontramos normas que consagran derecho a devoluciones con los intereses correspondientes. Estamos hablando del artículo 7° del proyecto, que refiere al caso de pago indebido. Este artículo hace remisión expresa a los artículos 75 a 77 del Código Tributario, que regula efectivamente el pago indebido, que puede ser objeto de una auditoría o de un pago por error. Si yo tenía que pagar a la DGI $ 100, pero pago $ 150, no siendo objeto de auditoría tengo derecho a ejercer esta devolución de pago de lo indebido de esos $ 50 a través de los artículos 75 a 77. Este artículo 7° establece que para todos los casos el derecho a devolución va a ser en efectivo. Además, según el artículo 33 del Código Tributario, se establece un interés de financiación de los convenios de facilidades. Cuando un contribuyente firma un convenio de facilidades, tiene un interés de financiación que está establecido en el artículo 33 del Código Tributario. Eso es lo que se quiere aplicar en los casos en que el Estado tenga que devolver plata a un contribuyente por un pago de lo indebido. Como no lo limita al

tema de objeto de una auditoría inspectiva, sino que es en general, cualquier persona que haga un pago indebido, en el momento de obtener esa devolución tendrá derecho a que se le devuelva con esos intereses de financiación. El interés de financiación establecido en el artículo 33, vía reglamentaria, porque así lo establece el Código Tributario, es el 1% mensual, lo cual, en forma aproximada, nos da un 12% anual. El día de mañana, si esto sucede, yo prometo hacer un pago de lo indebido a las arcas de la administración, dejo pasar un año y luego solicito la devolución correspondiente con el 12% de interés mensual; no hay ningún banco en plaza que dé ese porcentaje en plazo fijo a trescientos sesenta días. En el cuadro que les mandamos está la tasa que fija el BROU a los depósitos a plazo fijo, que da un 5,63%, si mal no recuerdo. La DGI estaría devolviendo con un interés del 12%. ¿Por qué? Porque la norma no hace ninguna limitación, dice que en cualquier caso de pago de lo indebido se tendrá derecho a la devolución con los intereses de financiación, según el artículo 33.

Por último -este punto para nosotros también es importante-, debemos hacer mención a algunas normas que, enmarcadas en esta carta de derecho del contribuyente, hacen referencia a la eventual culpabilidad o sanción disciplinaria del funcionario actuante. Básicamente son dos las que nos llaman la atención. Primero, nos llaman la atención porque es extraño que en una carta de contribuyentes se haga mención a la potestad disciplinaria contra los funcionarios. ¿Qué estamos consagrando? ¿Carta de contribuyentes o también, concomitantemente, sanciones disciplinarias a los funcionarios actuantes? Si ese es el objetivo, habría que cambiar el nombre o el título de la carta del contribuyente y agregarle también la responsabilidad de los funcionarios actuantes. Son dos normas. Una, está consagrada en el artículo 7°; cuando hace por norma de reenvío, se dirige, en la ejecución de sentencia contra el Estado, al artículo 400 del Código General del Proceso sin hacer mención a ningún numeral de ese Código. Ese artículo tiene ocho numerales; el numeral 7) del artículo 400 de CGP establece que en los casos en que el inciso sea condenado, tiene que evaluar si ejecuta o no la acción de repetición contra los funcionarios actuantes, de acuerdo con el artículo 25 de la Constitución. Entonces, el nombrar ese artículo en una carta de derecho parecería reiterativo cuando ya existe normativa legal y constitucional que, en definitiva, prevé ese mecanismo. Por lo tanto, nos parece superabundante o no sabemos cuál es la intención de nombrarlo. Y si lo que se quiere hacer es nombrar algunos literales o algunos numerales del artículo 400, se los puede nombrar expresamente, pero no nombrar directamente al artículo en general.

El segundo punto sobre el que nos gustaría dejar constancia está consagrado en el artículo 3° del proyecto, que refiere a la exclusión de la prueba y regula cómo se deben realizar las actas. Establece que cualquier exclusión de un acta va a ser considerado falta grave para el funcionario actuante.

En primer lugar, este artículo proyectado parte de la presunción de que la intención que va a tener el funcionario será perjudicar al contribuyente. O sea que parte de que la exclusión del acta sea en perjuicio del contribuyente, cuando la realidad nos muestra que no hay ningún caso en que un funcionario haya sido objeto de sumario administrativo por este motivo desde la reforma tributaria o desde el régimen de la exclusividad, desde el año 2005 para adelante.

En segundo término, sobre este artículo que consagra esta posibilidad de excluir las actas, hay causas justificantes de exclusión de las actas, como decía el compañero Diego Rodríguez. Si una empresa está siendo auditada y tiene relación con alguna otra empresa, y se entra a investigar a esa otra empresa para ver si, en definitiva, conforman o no un conjunto económico o tienen que responder solidariamente, y luego se llega a la conclusión, por parte del equipo inspector, de que verdaderamente esas empresas son

totalmente independientes y de que no tienen nada que ver desde el punto de vista tributario, ¿la exclusión de esas actas que se realizaron a esta empresa que se estaba investigando se encuentra justificada o no? Parecería que sí. Si estoy liquidando a la empresa A y hago actas a la empresa B para ver si tienen o no relación ante una eventual solidaridad en la deuda, y luego llego a la conclusión de que B no tiene nada que ver, ¿por qué voy a tener que poner las actas en la empresa A que está siendo auditada?

Por lo tanto, hay causas justificantes de exclusión de las actas que están consagradas legalmente en el artículo 47 del Código Tributario y que acá, en este proyecto, se sancionan con falta grave al funcionario actuante. De más está decir que, si se llegara a comprobar que algún funcionario excluyera algún acta adrede para perjudicar al contribuyente, estamos completamente de acuerdo con que ese funcionario sea castigado con el procedimiento disciplinario correspondiente. Pero así no es como está redactado en la norma, sino que la norma refiere a cualquier exclusión de cualquier acta, inclusive en los casos en que está justificada legalmente la exclusión de un acta.

Por último, en este punto también queremos mencionar la comparecencia del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, que redobló la apuesta en este punto: no le alcanzaba solo con sancionarlo disciplinariamente, sino que también proyectó o aconsejó la creación de un delito, estableciendo pena de tres meses a dos años de penitenciaría para aquel funcionario que cometiera esta gravedad, desconociendo, obviamente, los principios básicos del Derecho Penal, como el principio de última ratio -que ustedes conocen-, en el que el Derecho Penal solo es aplicable en aquellos casos en los cuales el mal cometido no se puede subsanar con alguna otra sanción, que en este caso, obviamente, sería la falta grave para aquel funcionario que cometiera esta entidad y que podría llevar, eventualmente, a una destitución.

SEÑOR PRESIDENTE.- ¿Algún diputado quiere hacer alguna pregunta? Estamos pasados de tiempo; algunos de nosotros tenemos una reunión, que ya empezó, sobre las cajas Bancaria y de los Profesionales.

SEÑOR REPRESENTANTE MUJICA (Gonzalo).- Simplemente, agradezco la presencia de la delegación. Las observaciones que han hecho serán tenidas en cuenta en el proceso de redacción final del proyecto.

SEÑOR PRESIDENTE.- Me sumo al agradecimiento. Tenemos el material que nos han entregado por escrito.

SEÑOR REPRESENTANTE VALDOMIR (Sebastián).- Quiero agradecer a la delegación por el informe que nos dejan por escrito y luego reiterado de manera oral, ampliando alguno de los puntos que están en el proyecto.

Tengo algunas preguntas y sé que tenemos poco tiempo. Si no se pueden responder ahora, se podrán remitir por escrito.

De la primera intervención de la delegación del sindicato entendí que comparten la necesidad de que haya un espacio de defensoría del contribuyente. Eso no está en el proyecto, tal como bien decían. La pregunta es si verían inconveniente que una disposición de esas características se incluyera en el articulado.

Me queda claro que tienen una posición en general negativa al proyecto. Hemos recibido diferentes delegaciones. Ha venido la DGI como organismo y comparte que no está a favor del proyecto. Evidentemente, debe haber argumentos distintos para una posición y para la otra; si no, estaríamos hablando de que la administración y los sindicatos tendrían exactamente los mismos argumentos para cuestionar el proyecto, lo cual me parece que no es así o no debería ser así.

Pregunto esto porque en la intervención inicial se decía que se deberían buscar algunos mecanismos que protejan a los contribuyentes más débiles. Quisiera saber cuáles; en dónde se podrían ordenar, por ejemplo, maneras que pudieran garantizar derechos sobre todo a los contribuyentes menores, a los pequeños comercios o a los que no tienen acceso a un bufete de abogados, a una asesoría tributaria o legal para hacer frente a la administración o a las administraciones tributarias.

En tercer lugar, en varios momentos se habló de los aspectos financieros, de los costos de este proyecto. Quisiera saber si ustedes tienen algún informe financiero al respecto donde se contabilicen, concretamente, en qué articulado, en qué disposición se vincula un costo para el Estado y para la DGI, y por ende, para las arcas del Estado. También quisiera saber quién hizo esos informes y si están disponibles para que los podamos tener. Si hablamos de costos incalculables, de montos multimillonarios, necesitamos un poquito más de precisión al respecto.

En el informe escrito dice que si bien una carta de derecho del contribuyente es una idea loable, tal como se encuentra redactado deberían realizarse muchas modificaciones que implicarían el estudio de un nuevo proyecto de ley.

Una vez que sea descartado o aprobado, quisiera saber si la Asociación de Funcionarios de Impositiva elaboró algún proyecto relacionado con cartas de derecho de los contribuyentes -en ese caso, sería bueno que nos lo pudieran acercar- o si redactó algo parecido. Creo que ese sería un buen punto de inicio para discutir otras formulaciones alternativas a lo que nosotros estamos estudiando.

En ese sentido, si yo hoy ingreso a la página de la DGI no encuentro dónde están, de manera accesible y concreta, los derechos sistematizados de los contribuyentes. Me gustaría saber si esto en algún momento ha estado presente en la plataforma de trabajo del sindicato porque es algo que habría que modificar.

Aquí han venido varias delegaciones que manifestaron que lo mejor era dejar todo como está; que no había que tocar nada; que esto era demasiado complejo y que lo mejor era que siguiera todo como está.

Yo creo que el proyecto debería garantizar los derechos a los constituyentes y, particularmente, a aquellos contribuyentes de menor poderío económico, simbólico y político. Acá no estoy adelantando ninguna posición política ni personal; lo estamos estudiando. Precisamente, queríamos tener esta instancia con el sindicato porque nos nutre una mirada alternativa a la de la Administración.

Pregunto: ¿por dónde podría venir efectivamente una formulación de derecho de los contribuyentes, particularmente con una mirada que no es la del derecho general? Porque las leyes son de aplicación general. A nosotros nos interesa que se protejan particularmente los derechos de los más desprotegidos y de los contribuyentes que no tienen acceso a un abogado o a un contador para liquidarles esto.

Quiero hacer una última pregunta muy puntual. En la última intervención se analizó el artículo 7°. Yo quisiera saber qué opinión tienen con respecto al literal N) del artículo 2°. Este literal no está desglosado y dice: "Derecho a obtener la devolución de lo pagado indebidamente con los reajustes correspondientes […]" y remite al artículo 7° de esta ley.

Antes de que ustedes llegaran estuvo el doctor Leonardo Costa que nos hizo ver que con lo extenso de una actuación si yo, por ejemplo, pago $ 10, indebidamente o por error, pasado el tiempo -uno o dos años- me van a devolver los mismos $ 10, o sea que termino perdiendo porque no son los mismos $ 10 en el año uno que en el año de devolución. ¿Están en contra de esto?

Entiendo la formulación del artículo 7°; me pareció muy bueno el análisis que hizo Silva.

Si ustedes detectan que alguien paga indebidamente de *motu proprio*, para luego obtener un resarcimiento que no lo tiene en el sistema de ahorro formal, y obtiene un 12% haciendo un desfalco a la DGI, pero también cometiendo un delito de estafa, me parece que es un extremo que está muy bueno tenerlo en el radar. La verdad es que yo no había pensado que eso se podía hacer. ¿Han detectado algún tipo de maniobra de estas características en el pasado o en algún momento? Me parece que sería una cuestión digna para analizar detenidamente porque estamos hablando de que alguien paga indebidamente y luego obtiene un resarcimiento de lo que pagó, más un 12% anual; sería insólito. Me parece que está buena la alerta que nos están dando.

La pregunta puntual me remite al literal N). Es decir, si alguien paga indebidamente ¿ustedes están en contra de que se le devuelva la plata actualizada por lo menos al valor que le va a ser devuelto el dinero?

Son esas las preocupaciones.

SEÑOR SILVA (Pablo).- Trataré de ser breve. Voy a empezar por lo último por un tema de memoria.

En realidad, lo que queremos constatar es lo siguiente. El literal N) lo que hace es consagrar una norma programática o el derecho que después especifica expresamente en el artículo 7°. O sea que el literal N), junto con el artículo 7° responden, básicamente, a un tratamiento conjunto o integral de análisis desde el punto de vista de la técnica jurídica que tiene el proyecto.

Lo que nosotros decimos es que el artículo 7° consagra la devolución con intereses de financiación en cualquier caso de pago de lo indebido; puede ser un caso que se haga adrede o puede ser un caso en el cual voluntariamente el contribuyente pague por error. El pago por error está consagrado en el artículo 75; no necesariamente lo limita a aquellos casos en los cuales el contribuyente paga lo que se denomina el pago bajo protesto. En el marco de una actuación inspectiva con la cual no está de acuerdo, para evitar la generación de los recargos lo que hace es pagar el impuesto. Además, va de suyo que este pago bajo protesto lo pueden hacer solamente las empresas que tienen un sostén económico importante; la mayoría de las empresas chicas o los contribuyentes menores obviamente que no van a poder financieramente realizar el pago bajo protesto.

Entonces, nosotros lo que advertimos es lo siguiente. A cualquier persona que haga un pago por error se le va a devolver con un interés de financiación que está establecido y que es muy superior al del valor en plaza que tiene hoy un depósito a plazo fijo. Eso era lo que queríamos marcar.

SEÑOR RODRÍGUEZ (Diego).- Complementando lo que dijo Pablo Silva, actualmente en la DGI hay un sistema de certificados de crédito. Esto responde un poco a la consulta del diputado.

Por ejemplo, si hace un año hice un pago por error de $ 100, puedo solicitar a la DGI que me emita un certificado de crédito que va a tener un valor de $ 100, pero con fecha valor de hace un año. ¿Qué quiere decir esto? Que si después voluntariamente o por una actuación inspectiva verifico que en realidad los pagos en el correr del año fueron equivocados y tengo deudas, puedo utilizar ese certificado de crédito para pagar esos impuestos que estaban mal liquidados y así no incurrir en multas y recargos.

Este artículo 7° lo que hace es suprimir este sistema de certificados de crédito, que lo tiene tanto BPS como DGI, y genera esto con intereses; es decir que modifica un sistema por el otro.

SEÑOR SILVA (Pablo).- Respecto a la consulta del diputado Valdomir, que hacía referencia a la defensoría de oficio o al *ombudsman* tributario, estamos completamente de acuerdo. ¿Por qué? Porque para el funcionario de la Administración también es mucho más difícil cuando nos encontramos frente a un contribuyente desprotegido que frente a otro que está asesorado. ¿En qué sentido? En que ese contribuyente no va a entender. Generalmente, desde el punto de vista tributario, es una persona carente de conocimiento de la técnica tributaria, a la que es mucho más difícil explicarle el fundamento por el cual se está liquidando algo que consideraba -partamos de la base de que se trata de un buen contribuyente- que estaba pagando en forma correcta.

Por lo tanto, una defensoría de oficio o un *ombudsman* tributario creo que le daría esa universalidad a la norma; la aplicación universal a ese conjunto de contribuyentes que hoy está quedando de lado, porque este proyecto de ley lo que hace es garantizar derecho a los contribuyentes que hoy llevan adelante un litigio en vía contenciosa anulatoria o en vía judicial. Esto lo que hace es adelantar las cuestiones litigiosas en el marco de la actuación inspectiva para un número reducidísimo de contribuyentes.

Respecto a los estudios sobre los impactos fiscales, la gran pregunta del *non bis in idem* que nosotros nos formulamos es la siguiente. ¿Las gestiones débito- crédito son la primera auditoría tributaria y por lo tanto está vedado? Si es así, la resignación fiscal es multimillonaria porque las gestiones débito- crédito son gestiones automáticas que se realizan a un número inmenso de contribuyentes que tienen diferencias entre lo declarado y lo pagado. Si la intención es vedar la posibilidad de luego realizar una auditoría de carácter intensivo a ese contribuyente porque se dictó previamente un acto de determinación por esta gestión de débito- crédito, la resignación es incalculable porque yo no sé cuánto le podría llegar a pagar por esos tributos, ya que voy tener limitada o vedada la posibilitad de realizar una auditoría inspectiva en profundidad.

Por lo tanto, habría que definir qué se entiende por "Existiendo […] acto de determinación", que se establece en el artículo 5°, porque las gestiones débito- crédito culminan con un acto de determinación.

Entonces: ¿ese es el primer mojón y, por lo tanto, no se puede revisar posteriormente? Esa es la pregunta que nos debemos hacer.

Por último, compartimos con el diputado el hecho de que haya una carta de derecho del contribuyente que sea fácilmente accesible al contribuyente auditado o que esté publicada en la página web de la DGI. En el proyecto se establece la obligación de entregarle la carta del contribuyente o una copia de la ley. En definitiva, esto consagra los derechos de la carta del contribuyente. Al respecto no tenemos ningún reparo desde el punto de vista sustancial.

SEÑOR GONZÁLEZ (Aidemar).- Como decíamos al inicio y como hemos transmitido en esta intervención, hay muchos temas que hacen a la tarea diaria de los funcionarios de la DGI que son muy complejos. Creemos que acelerar procesos de discusión para que esto se encamine rápidamente sin considerar estos temas, puede generar un perjuicio significativo.

Reiteramos la voluntad del sindicato, en función del planteo que realizó el diputado Valdomir, de intercambiar y hacer propuestas. Se dejó el documento escrito, pero estamos también dispuestos a sentarnos a conversar e intercambiar sobre propuestas

escritas de cada punto del articulado. Obviamente, hay cuestiones que nosotros no compartimos y entendemos que deben tener un cambio significativo.

SEÑOR PRESIDENTE.- Agradecemos la presencia de la delegación.

Nos vemos el miércoles próximo para continuar con el tratamiento de la iniciativa sobre usura y también este proyecto.

Se levanta la reunión.

(Es la hora 12 y 24)

===/